

**Zadeva C-108/20**

**Predlog za sprejetje predhodne odločbe**

**Datum vložitve:**

27. februar 2020

**Predložitveno sodišče:**

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Nemčija)

**Datum predložitvene odločbe:**

5. februar 2020

**Tožeča stranka:**

HR

**Tožena stranka:**

Finanzamt Wilmersdorf

---

**FINANZGERICHT**

**BERLIN – BRANDENBURG (FINANČNO SODIŠČE BERLIN-  
BRANDENBURG, NEMČIJA)**

**SKLEP**

[...] (ni prevedeno)

v sporu

HR,

tožeča stranka,

pooblaščenka: [...],

proti

Finanzamt Wilmersdorf,

tožena stranka,

zaradi davka na dodano vrednost za leti 2009 in 2010

je peti senat Finanzgericht Berlin-Brandenburg (finančno sodišče Berlin-Brandenburg) 5. februarja 2020 [...] (ni prevedeno)

sklenil:

**I. Sodišču Evropske unije se v predhodno odločanje predloži to vprašanje:**

**Ali je treba člena 167 in 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost razlagati tako, da nasprotujeta uporabi nacionalnega prava, v skladu s katero se odbitek vstopnega davka na dodano vrednost zavrne tudi, če je bila utaja DDV storjena prej v prodajni verigi in je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti za to utajo, pri čemer s transakcijo, ki mu je bila opravljena, ni niti sodeloval pri davčni utaji niti ni bil njen del, storjene davčne utaje pa tudi ni spodbujal ali podpiral?**

**II. Postopek se do odločitve o vprašanju za predhodno odločanje iz točke I prekine.**

**O b r a z l o ž i t e v:**

**I.**

1. Tožeča stranka je v spornih letih 2009 in 2010 skupaj s svojim možem v [...] opravljala dejavnost trgovine na debelo s pijačami. V obračunih DDV za sporni leti je med drugim uveljavljala zneske vstopnega davka iz računov, ki ji jih je izstavila družba P GmbH v višini 993.164 EUR (2009) in 108.417,87 EUR (2010). Družba P GmbH je tožeči stranki resnično opravila dobave pijač (zlasti alkoholnih pijač in pijače Red Bull), navedene na računih. Tožeča stranka je družbi P GmbH plačala zneske iz računov, obe pa sta te transakcije evidentirali v svojih računovodskih knjigah. Niti tožeča stranka niti družba P GmbH v okviru njunega prodajnega razmerja nista storili davčne utaje. Računi družbe P GmbH izpolnjujejo zakonske zahteve iz členov 14 in 14a Umsatzsteuergesetz (zakon o DDV, UStG). Tožeča stranka je pijače, ki jih je kupila od družbe P GmbH, prodala naprej, ne da bi s preprodajo utajila DDV.
2. Iz kazenskih sodb, ki sta medtem postali pravnomočni, izhaja, da je družba P GmbH ob nakupu pijač, ki jih je kasneje dobavila tožeči stranki, večkrat utajila DDV. Kazenski sodbi sta v skladu z ugotovitvami kazenskih sodišč temeljili na tem dejanskem stanju: mož tožeče stranke je družbi P GmbH kot odgovorni udeleženec dobavljal velike količine (skupni prihodki do septembra 2010: pribl. 80 milijonov EUR) alkoholnih pijač, kave in Red Bulla. Za te dobave ni izdal računov. Namesto tega je zaposleni v družbi P GmbH pripravil navidezne račune za nakup blaga. Nato je družba P GmbH na podlagi teh računov neupravičeno uveljavljala odbitek. Mož tožeče stranke je družbi P GmbH hkrati zagotovil cenike za to blago in možne kupce zanj. Blago je bilo naprej prodano različnim

kupcem, med drugim tožeči stranki. Pristojni finančni urad je po odkritju teh dejstev zavrnil odbitek, ki ga je družba P GmbH uveljavljala na podlagi navideznih računov.

3. Poleg tega je tožena stranka zavrnila tudi odbitek zneskov vstopnega davka, ki so se nanašali na vstopne storitve družbe P GmbH, ki ga je uveljavljala tožeča stranka. To je v glavnem obrazložila s tem, da je bila tožeča stranka s svojim podjetjem del dobavne verige, v kateri se je utajeval DDV. Navedla je, da je družba P GmbH ob sodelovanju moža tožeče stranke utajila vstopne davke od nakupa različnih pijač, ki jih je nato prodala naprej, med drugim, tožeči stranki.
4. Pravno stališče tožeče stranke je, da je bil odbitek za vstopne storitve družbe P GmbH v obravnavanem sporu zavrtnjen neupravičeno. Pri njej naj bi bili zakonski pogoji za odbitek izpolnjeni.
5. Tožena stranka, nasprotno, meni, da bi morala tožeča stranka zaradi sodelovanja svojega moža in neobičajne poslovne prakse ugotoviti, da je bila s svojim podjetjem del dobavne verige, v kateri se je utajeval DDV. Zaradi tega naj bi bila v skladu s sodno prakso Sodišča EU zavrtnitev odbitka upravičena.

## II.

6. Senat je Sodišču Evropske unije na podlagi člena 267, drugi odstavek, v povezavi s prvim odstavkom, točka (a), Pogodbe o delovanju Evropske unije (PDEU) predložil vprašanje, navedeno v izreku.

### 1. Pravni okvir

#### a. Pravo Unije

7. Člen 167 Direktive 2006/112/ES določa:
 

*„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“*
8. Člen 168(a) Direktive 2006/112/ES določa:
 

*„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:*

*(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec.“*
9. V skladu s členom 178(a) Direktive 2006/112/ES mora davčni zavezanec za uveljavljanje pravice do odbitka v zvezi z dobavo blaga ali opravljanjem storitev med drugim izpolniti ta pogoj:

„[...] imeti račun, izdan v skladu z oddelki 3 do 6 poglavja 3 naslova XI.“

## **b. Nacionalno pravo**

10. Člen 15(1), prvi stavek, točka 1, prvi in drugi stavek, UStG v različici, ki je veljala v spornih letih, določa:

„<sup>1</sup>Gospodarski subjekt lahko odbije te zneske vstopnega davka:

1. *zakonsko dolgovani davek za dobave in druge storitve, ki jih je drug gospodarski subjekt opravil za njegovo podjetje. <sup>2</sup>Za odbitek vstopnega davka mora imeti gospodarski subjekt račun, ki je izstavljen v skladu s členoma 14 in 14a.“*

## **2. Presoja na podlagi nacionalnega prava in upoštevnost vprašanja za predhodno odločanje**

11. Za rešitev obravnavanega spora je upoštevno vprašanje, ali je treba odbitek, ki ga za vstopne storitve družbe P GmbH uveljavlja tožeča stranka, zavrniti, ker bi morala vedeti za utaje DDV, storjene v eni od prejšnjih faz transakcije.
12. Pogoji za uporabo odbitka DDV, izkazanega na računih družbe P GmbH, na podlagi člena 15(1), prvi stavek, točka 1, UStG so izpolnjeni.
13. Vprašanje je samo, ali je zavrnitev odbitka zaradi tega, ker bi morala tožeča stranka vedeti za utaje DDV pri družbi P GmbH, torej prej v prodajni verigi, upravičena.
14. Zakon v spornih letih ni določal zavrnitve odbitka v zgoraj navedenem smislu. Kljub temu je v skladu s sodno prakso najvišjih nacionalnih sodišč – s sklicevanjem na sodno prakso Sodišča EU – taka zavrnitev potrebna, „če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z goljufijo, ki jo je storil dobavitelj ali drug trgovec, oziroma da je neka druga transakcija, ki je bila del dobavne verige pred transakcijo, ki jo je izvedel navedeni davčni zavezanec, ali po njej, pomenila utajo DDV“ [...] (ni prevedeno).
15. V skladu s tem je na podlagi nacionalnega prava za rešitev spora odločilno, ali to, da bi morala tožeča stranka vedeti, da je družba P GmbH uveljavljala odbitek z goljufijo, ne pomeni samo, da je treba zavrniti odbitek družbe P GmbH, ampak tudi, da je treba zavrniti odbitek za poznejše transakcije med družbo P GmbH in tožečo stranko. Za to je odločilna razlaga pojma „dobavna veriga“. Če bi se izkazalo, da je treba za transakcije med družbo P GmbH in tožečo stranko in goljufiv nakup pijač družbe P GmbH prej v prodajni verigi šteti, da so del iste dobavne verige, bi bila zavrnitev odbitka v obravnavanem sporu upravičena. Če

pa bi se izkazalo, da ne spadajo v isto dobavno verigo, bi bilo treba odbitek priznati.

### 3. Presoja na podlagi prava Unije

16. Predložitveno sodišče je v dvomih glede tega, kako je treba ob upoštevanju določb prava Unije razlagati pojem „dobavna veriga“ in ali je transakcije iz postopka v glavni stvari mogoče subsumirati pod ta pojem. Ker je pojem „dobavna veriga“ v zvezi z zavrnitvijo odbitka oblikovalo Sodišče EU, gre pri tem za težavo glede razlage prava Unije.
17. Sodišče EU je v sodni praksi, ki je zdaj že ustaljena, presodilo, da je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva 2006/112/ES priznava in spodbuja. Tako morajo nacionalni organi in nacionalna sodišča pravico do odbitka zavrniti, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da se je na to pravico sklicevalo z goljufijo ali zlorabo. To ne velja samo, če davek utaji davčni zavezanec, ampak tudi, če je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je z nakupom sodeloval pri transakciji, ki je del goljufije na področju DDV, ali da je neka druga transakcija, ki je bila del dobavne verige pred transakcijo, ki jo je izvedel navedeni davčni zavezanec, ali po njej, pomenila utajo DDV (glej sodbe Sodišča EU z dne 18. maja 2017, C-624/15, Litdana, [...] (ni prevedeno) točka 35; z dne 22. oktobra 2015, C-277/14, PPUH Stehcamp, [...] (ni prevedeno) točke od 47 do 49; z dne 13. marca 2014, C-107/13, FIRIN, [...] (ni prevedeno) točka 42; z dne 18. julija 2013, C-78/12, Evita-K, [...] (ni prevedeno) točka 41; z dne 31. januarja 2013, C-642/11, Stroy trans, [...] (ni prevedeno) točka 48; z dne 31. januarja 2013, C-643/11, LVK-56, [...] (ni prevedeno) točka 60; z dne 6. decembra 2012, C-285/11, Bonik, [...] (ni prevedeno) točka 41, in z dne 21. junija 2012, C-80/11 in C-142/11, Mahagében in David, [...] (ni prevedeno) točka 47).
18. Na podlagi teh načel prava Unije je v postopku v glavni stvari verjetno mogoče zavrniti odbitek v teh treh primerih:
  - če je tožeča stranka v zvezi s spornimi dobavami, ki ji jih je opravila družba P GmbH, storila davčno utajo;
  - če je družba P GmbH utajila DDV iz dobav tožeči stranki; ali
  - če so bile sporne transakcije del dobavne verige, v okviru katere je bila storjena davčna utaja.

Če ni izpolnjen nobeden od teh treh pogojev, zavrnitev odbitka tožeče stranke – ne glede na to, da bi morala vedeti za davčno utajo, storjeno prej v prodajni verigi – verjetno ni dopustna.

19. Ker niti tožeča stranka z uveljavljanjem odbitka od dobav pijač, ki jih je opravila družba P GmbH, niti družba P GmbH kot dobaviteljica tega blaga s spornimi

transakcijami nista storili davčne utaje, je v postopku v glavni stvari odločilno zgolj, ali so bile sporne transakcije del „dobavne verige“, v okviru katere je bila storjena davčna utaja.

20. Sodišče EU – kolikor je mogoče ugotoviti – doslej ni podrobneje opredelilo pojma „dobavna veriga“, ki ga uporablja.
21. Zato predložitveno sodišče meni, da je mogoče, da je treba odbitek zavrniti že samo zaradi tega, ker je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila (nekje) prej v prodajni verigi storjena davčna utaja. Tako bi bilo, če bi se izkazalo, da je treba pojem „dobavna veriga“ razlagati tako, da zadostuje, če se v zvezi z istim predmetom dobave izvrši več zaporednih transakcij. Povezava z davčno utajo, storjeno prej v prodajni verigi, bi v tem primeru obstajala samo zaradi tega, ker bi šlo za isti predmet dobave. Spodbujanje ali podpiranje davčne utaje s sporno transakcijo (na primer s prikrievanjem dobavnih razmerij ipd.) pa ne bi bilo potrebno.
22. Vendar se predložitveni senat nagiba k stališču, da bi bila taka razlaga pojma „dobavna veriga“ ob upoštevanju načel nevtralnosti in sorazmernosti, ki ju določa pravo Unije, preširoka.
23. Iz sodne prakse Sodišča EU je razvidno, da je mogoče pri davčnih utajah in zlorabah v zvezi z dobavno verigo odbitek zavrniti samo, če goljufivost teh transakcij kot celote izvira prav iz specifične kombinacije več zaporednih transakcij (glej sodbo Sodišča EU z dne 18. decembra 2014, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, Italmoda, [...] (ni prevedeno) točka 67). Ta pogoj je verjetno izpolnjen, na primer, če so zaporedne dobave del splošnega načrta, katerega cilj je otežiti sledljivost dobavljenega blaga in s tem hkrati odkritje davčnih utaj, storjenih v dobavni verigi. Pri tem gre verjetno zlasti za transakcije, ki so del tako imenovanega davčnega vrtiljaka. Poleg tega bi bile lahko morda zajete tudi verižne transakcije, kadar je cilj, da se prek gospodarskih subjektov, ki v bistvu ne prejmejo predmeta dobave, prikrijejo prodajna razmerja. To pomeni, da bi v skladu s tem stališčem „dobavna veriga“ vključevala samo transakcije, ki konkretno spodbujajo ali podpirajo davčno utajo, storjeno prej ali kasneje v prodajni verigi.
24. Predložitveni senat meni, da je ta rezultat razlage morda utemeljen z več odločbami Sodišča EU, v katerih to kot pogoj za zavrnitev odbitka določa, da:
  - „je“ davčni zavezanec s svojo transakcijo „sodeloval“ pri davčni utaji, storjeni prej ali kasneje v prodajni verigi (glej sodbe Sodišča EU z dne 17. oktobra 2019, C-653/18, Unitel, [...] (ni prevedeno) točka 33; z dne 28. marca 2019, C-275/18, Vins, [...] (ni prevedeno) točka 33; z dne 8. novembra 2018, C-495/17, Cartrans Spedition, [...] (ni prevedeno) točka 41; z dne 25. oktobra 2018, C-528/17, Bozicevic Jezovnik, [...] (ni prevedeno) točka 35; z dne 19. oktobra 2017, C-101/16, Paper Consult, [...] (ni prevedeno) točka 52; z dne 18. maja



2017, C-624/15, Litdana, [...] (ni prevedeno) točki 33 in 34; z dne 9. februarja 2017, C-21/16, Euro Tyre, [...] (ni prevedeno) točka 40; z dne 2. junija 2016, C-81/15, Kapnoviomichania Karelia, [...] (ni prevedeno) točka 42, in z dne 21. junija 2012, C-80/11 in C-142/11, Mahagében in David, [...] (ni prevedeno) točka 54);

- „so bile“ transakcije davčnega zavezanca „del“ goljufije, storjene drugje v prodajni verigi (glej sodbo Sodišča EU z dne 21. junija 2012, C-80/11 in C-142/11, Mahagében in David, [...] (ni prevedeno) točka 53), ali da
- „so bile“ transakcije davčnega zavezanca „del“ davčne utaje, storjene drugje v prodajni verigi (glej sodbe Sodišča EU z dne 28. marca 2019, C-275/18, Vins, [...] (ni prevedeno) točka 33; z dne 8. novembra 2018, C-495/17, Cartrans Spedition, [...] (ni prevedeno) točka 41; z dne 18. oktobra 2018, C-528/17, Bozicevic Jezovnik, [...] (ni prevedeno) točka 35, in z dne 9. februarja 2017, C-21/16, Euro Tyre, [...] (ni prevedeno) točka 40).

Predložitveno sodišče meni, da za izpolnitev pogoja, da „je“ davčni zavezanec s svojo transakcijo „sodeloval“ pri davčni utaji, storjeni prej ali kasneje v prodajni verigi; da „so bile“ njegove transakcije „del“ goljufije, storjene drugje v prodajni verigi, ali da „so bile“ njegove transakcije „del“ davčne utaje, storjene drugje v prodajni verigi, verjetno ne zadostuje, da je zgolj vedel ali bi celo samo moral vedeti za storjeno davčno utajo. Verjetno je namreč, da bi moral davčni zavezanec, da bi bil izpolnjen kateri od navedenih treh pogojev, sam prispevati k davčni utaji vsaj tako, da bi jo spodbujal ali podpiral. Predložitveno sodišče meni, da slaba vera, ki je zgolj subjektivna okoliščina, ne more nadomestiti dejavnega sodelovanja, ki je potrebno za izpolnitev katerega od navedenih treh pogojev.

25. Predložitveno sodišče meni, da je veliko argumentov za to, da se davčnemu zavezancu, če je ravnal v slabi veri, ni pa spodbujal ali podpiral davčne utaje, ne sme zavrniti odbitka za njegove vstopne storitve. To verjetno velja zlasti, če so dobavna razmerja, kot so ta iz postopka v glavni stvari, zaradi izdajanja računov ter evidentiranja v računovodskih knjigah in na obračunih DDV v celoti razkrita finančnim organom. V tem primeru se dobavna razmerja ali dobavitelji ne prikrivajo. Davčna utaja, storjena prej v prodajni verigi (v tem primeru: odbitek, ki ga je na podlagi nakupa pijač izvedla družba P GmbH), je v celoti zaključena in je s transakcijami kasneje v prodajni verigi (v tem primeru: preprodaja pijač s strani družbe P GmbH tožeči stranki) ni več mogoče spodbujati ali podpirati. Transakcija med družbo P GmbH in tožečo stranko se namreč kaže kot nadaljnje dobavno razmerje, ki ni povezano s transakcijo prej v prodajni verigi, na katero se nanaša davčna utaja. Zato ni splošnega načrta, v skladu s katerim bi bile te dobave del davčne utaje, ki zajema več transakcij. V skladu s to razlago pojma „dobavna veriga“ je verjetno, da se je v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, dobavna veriga končala pri družbi P GmbH. Dobave družbe P GmbH, ki so bile tožeči stranki ali drugim tujim tretjim osebam opravljene po utaji DDV, v skladu s

to razlago verjetno niso del dobavne verige, v okviru katere je bila storjena davčna utaja, ampak nova dobavna razmerja, ki jih je treba presojati neodvisno od predhodne davčne utaje.

26. Zato predložitveno sodišče meni, da verjetno tudi ni pomembno, ali je mož tožeče stranke določil, komu naj družba P GmbH proda blago. To namreč verjetno ne spremeni dejstva, da dobave družbe P GmbH tožeči stranki ne vplivajo na predhodno davčno utajo družbe P GmbH. Dobavno razmerje med družbo P GmbH in tožečo stranko, ki je povsem pregledno, ne more več spodbujati davčnih utaj, ki so že zaključene. Zaradi preglednosti tudi ni mogoče naknadno prikriti dobavnih razmerij.
27. Ta rezultat je verjetno podprt s sodno prakso Sodišča EU, v skladu s katero je mogoče odbitek v primeru zlorab zavrniti samo, če je rezultat priznanja spornega odbitka pridobitev davčne ugodnosti, katere priznanje nasprotuje ciljem Direktive 2006/112/ES (glej sodbo Sodišča EU z dne 10. julija 2019, C-273/18, Kurzu zeme, [...] (ni prevedeno) točka 35). V skladu s sodno prakso Sodišča EU gre lahko za tak položaj, na primer, če je cilj davčnega zavezanca, z zadevnimi transakcijami prikriti pravega dobavitelja in s tem otežiti obdavčitev teh transakcij, ali če je cilj sporne transakcije prav pridobitev neupravičene davčne ugodnosti (glej sodbo Sodišča EU z dne 10. julija 2019, C-273/18, Kurzu zeme, [...] (ni prevedeno) točki 36 in 37). Vendar v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, verjetno ne gre za tak primer uveljavljanja odbitka z zlorabo. Ker je na računih naveden dobavitelj pijač (družba P GmbH), lahko finančni organi preverijo obdavčitev blaga z DDV. Da bi bil cilj družbe P GmbH s transakcijami, opravljenimi tožeči stranki, prikriti dobavitelje, ni mogoče ugotoviti. Poleg tega cilj spornih transakcij tudi ni bil utajiti davek. Morebitna davčna utaja družbe P GmbH je bila namreč – kot je bilo navedeno zgoraj – ob dobavi pijač tožeči stranki že zaključena. To pa pomeni, da že po logiki ni mogoče, da je bil cilj tožeče stranke, s tem ko je kupila pijače, davčna utaja, ki jo je prej storila družba P GmbH.
28. Poleg tega zaradi spornih transakcij ni prišlo do izgube davčnih prihodkov, saj je morala družba P GmbH zaračunani DDV plačati. Posledično s temi transakcijami tudi ni nastala davčna ugodnost, ki bi bila lahko v nasprotju s cilji Direktive 2006/112/ES. Nasprotno, v skladu s sistemsko odločitvijo za nevtralnost DDV, na kateri temelji skupni sistem DDV, je verjetno treba za vstopne transakcije v postopku v glavni stvari priznati odbitek. Predložitveno sodišče meni, da bi bilo to načelo nevtralnosti nesorazmerno omejeno, če bi davčna utaja, storjena (kjerkoli) prej v prodajni verigi, zgolj zaradi tega, ker je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti za to utajo, vplivala tudi na vse naslednje transakcije. V zvezi s tem je verjetno treba upoštevati, da zavrnitev odbitka ne sme imeti narave sankcije. Zgolj to, da je bilo blago, ki je bilo predmet transakcij, morda kupljeno nezakonito, ne sme biti razlog za nespoštovanje načela nevtralnosti DDV. Odbitek je treba zavrniti samo, če zadevna storitev neposredno omogoča ali spodbuja zlorabo.



29. Naslednji argument za to pravno stališče bi bil lahko, da za pravico do odbitka načeloma ni pomembno, ali je bil DDV, dolgovan za transakcije predhodnih ali naknadnih prodaj, ki se nanašajo na zadevno blago, nakazan javni blagajni (glej sklep Sodišča EU z dne 3. marca 2004, C-395/02, Transport Service, Recueil 2004, str. I-1991, točka 26, in sodbi Sodišča EU z dne 12. januarja 2006, C-354/03, C-355/03 in C-484/03, Optigen in drugi, ZOdl. 2006, str. I-483, točka 54, in z dne 21. junija 2012, C-80/11 in C-142/11, Mahagében in David, [...] (ni prevedeno) točka 40). V zvezi s tem je Sodišče EU vselej poudarilo, da ukrepi za varovanje pravic javne blagajne – to so ukrepi za varovanje davčnih prihodkov – ne smejo preseči tega, kar je potrebno za „pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje davčnih utaj“ (sodbi Sodišča EU z dne 29. julija 2010, C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, [...] (ni prevedeno) točka 26, in z dne 27. septembra 2007, C-409/04, Téleos, [...] (ni prevedeno) 70, točka 46; tako tudi sodba Sodišča EU z dne 21. junija 2012, C-80/11 in C-142/11, Mahagében in David, [...] (ni prevedeno) točka 48). Sodišče EU zato v zvezi z ukrepi v smislu člena 273 Direktive 2006/112/ES dobesedno navaja: „Poleg tega ukrepi, ki jih lahko države članice v skladu s členom 273 Direktive 2006/112 sprejmejo, da zagotovijo pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje davčnih utaj, ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za dosego teh ciljev. Torej jih ni mogoče uporabiti tako, da bi lahko sistematično posegali v pravico do odbitka DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV.“ (sodba Sodišča EU z dne 21. junija 2012, C-80/11 in C-142/11, Mahagében in David, [...] (ni prevedeno) točka 57).
30. Predložitveno sodišče meni, da bi lahko široka razlaga pojma „dobavna veriga“ v zvezi z zavrnitvijo odbitka v primeru zlorab privedla do takega sistematičnega poseganja v pravico do odbitka in načelo nevtralnosti DDV. Če bi dobavna veriga, na kateri temelji zavrnitev odbitka, zajemala tudi transakcije, ki niti ne spodbujajo niti ne podpirajo davčnih utaj, storjenih prej ali kasneje v prodajni verigi, bi imela zavrnitev odbitka v primeru zlorab daljnosežen in nesorazmeren kaznovalni učinek. Tako kot je prav to, da se za transakcije, ki so neposredno povezane z zlorabo in utajo DDV, zaradi učinkovitega preprečevanja davčnih utaj in zlorab odbitek zavrne, bi bilo verjetno v nasprotju s sistemom, če bi se zaradi preprečevanja zlorab zavzelo stališče, da je treba odbitek zavrniti tudi za več transakcij kasneje ali prej v prodajni verigi, če zanje ne bi bilo mogoče ugotoviti, da so tako, da so jo spodbujale, povezane s storjeno davčno utajo. Če bi se zavrnitvi odbitka priznal tak daljnosežen učinek, bi prišlo do neupravičenega večkratnega povečevanja obveznosti DDV, ki bi bila nekajkrat višja od izgube davčnih prihodkov, ki bi nastala zaradi utaje DDV. To pomeni, da bi stališče, da gre za tako „goljufivo transakcijo“, privedlo do kaznovalnega učinka, ki je enak denarni kazni in zato zanj verjetno ni pravne podlage v Direktivi 2006/112/ES. Zato DDV ne sme biti uporabljen kot instrument za kaznovanje nepoštenega vedenja davčnega zavezanca [...] (ni prevedeno).
31. Poleg tega ima senat pomisleke v zvezi s široko razlago pojma „dobavna veriga“ tudi zato, ker ni mogoče ugotoviti, da bi se z zavrnitvijo odbitka za transakcije kasneje v prodajni verigi, ki niso spodbujale davčne utaje, sploh lahko uresničilo

cilj preprečevanja zlorab in utaj DDV, ki ga je za izhodišče postavilo Sodišče EU. Če je bila namreč – kot v postopku v glavni stvari – davčna utaja, storjena prej v prodajni verigi, že zaključena in z naslednjo transakcijo – v obravnavanem primeru: med družbo P GmbH in tožečo stranko – ni bilo več mogoče omogočiti ali spodbujati davčne utaje, z zavrnitvijo odbitka, ki ga uveljavlja tožeča stranka, ni več mogoče preprečevati davčnih utaj.

32. Dokaz za to, da verjetno ni prav, da se v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, odbitek zavrne, bi bila lahko nazadnje tudi ustaljena sodna praksa Sodišča EU, v skladu s katero se za namene DDV ne sme razlikovati med „zakonitimi“ in „nezakonitimi“ transakcijami. Pravna neoporečnost transakcije za njeno obdavčitev z DDV ni pomembna, saj je treba v skladu z načelom nevtralnosti DDV upoštevati vse transakcije (glej sodbi Sodišča EU z dne 6. julija 2006, C-439/04 in C-440/04, Kittel in Recolta Recycling, [...] (ni prevedeno) točka 50, in z dne 12. januarja 2006, C-354/03, C-355/03 in C-484/03, Optigen in drugi, [...] (ni prevedeno) točka 49). Če pa se v sistemu DDV upoštevajo tudi „nezakonite“ transakcije, bi moral biti zanje zaradi nevtralnosti hkrati možen tudi odbitek. To v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, verjetno pomeni, da gre zaradi sodelovanja moža tožeče stranke pri utaji DDV prej v prodajni verigi tam sicer za pravno oporečno transakcijo, vendar je treba naslednje transakcije ne glede na to oporečnost kljub temu upoštevati za namene DDV, zaradi česar tudi odbitka ni mogoče zavrniti.

#### 4. Prekinitev postopka

33. [...] (ni prevedeno) (navedbe o nacionalnem postopku)
34. [...] (ni prevedeno) (navedbe o nacionalnem postopku)
- [...] (ni prevedeno)